

КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА НЕЦІЛЬОВЕ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ: ПРОБЛЕМИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ СУБ'ЄКТА

Н. А. ОСТАП'ЮК, доктор економічних наук
(Черкаський інститут банківської справи);

О. В. ПРОЦЮК, кандидат юридичних наук
(Університет банківської справи НБУ

Національна академія внутрішніх справ, м. Київ)

Анотація. Розглянуто проблеми визначення поняття «цільове використання бюджетних коштів» та визначено коло осіб, які повинні нести відповідальність, у тому числі й кримінальну, за нецільове використання бюджетних коштів.

Ключові слова: бюджетні установи, цільове використання бюджетних коштів, відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів.

Перетворення Української держави, що відбуваються на нинішньому етапі, покликані не лише внести новачки в суспільні відносини, але й розв'язати ряд проблем, які призводять до уповільнення розвитку в різних сферах її функціонування. Безумовно, одним із основних у цьому аспекті є питання фінансування заходів, що будуть сприяти розбудові нашого суспільства. При цьому вбачається, принаймні, два напрями дій: по-перше, пошук нових джерел отримання фінансових ресурсів, по-друге, усунення вже існуючої «традиції» корупційного обігу коштів, особливо в частині використання бюджетних коштів.

Аналіз результатів перевірок використання коштів державного та місцевого бюджетів показує, що «результати проведених органами Держфінінспекції контрольних заходів засвідчили продовження негативної практики незаконного та нецільового використання державних ресурсів, поширення інших бюджетних правопорушень. Упродовж 2013 р. виявлено понад 5,5 тис. фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 3,6 млн грн. Серед указаних порушень 676 (12 %) стосувалися нецільового використання бюджетних

коштів на суму понад 128 тис. грн (або 3,5 % загального обсягу бюджетних втрат)» [5].

Беручи до уваги наведену вище статистику, а також показники, що постійно оприлюднюються в засобах масової інформації, питанню використання бюджетних коштів, а також відповідальності за порушення встановлених законодавством вимог і правил слід приділити особливу увагу. Це зумовлено принаймні декількома факторами. Перш за все забезпечення цільового використання бюджетних коштів сприяє підвищенню добробуту держави. Крім того, питання притягнення до відповідальності за порушення використання бюджетних коштів залишається відкритим, оскільки спеціальна стаття, що визначає кримінальну відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів, – стаття 210 Кримінального кодексу України [3], досить рідко застосовується в практиці розслідування таких злочинів.

Процедури використання бюджетних коштів безпосередньо пов'язані з поняттям держави – системи офіційних органів, що здійснюють управління суспільством. Дещо детальніше розглядає визначення держави І. І. Котюк [2]: здійснюваний за допомогою офіційних органів політико-територіальний

спосіб організації публічної влади, покликаний керувати суспільними процесами, шляхом надання своїм велінням загальнообов'язкового характеру та можливістю реалізації цих велінь через примус.

Реалізація державними органами влади завдань держави й заходи, що проводяться в межах виконання державних функцій, потребують залучення відповідних бюджетних ресурсів. Вони отримуються за рахунок формування бюджетів різних рівнів. У зв'язку зі значною кількістю програм, які підлягають фінансуванню з бюджету, ці ресурси не лише мають лімітований, але й чітко визначений цільовий характер. Відносини з приводу планування, накопичення, розподілу та подальшого використання бюджетних ресурсів регулюються сукупністю законів, основним серед яких є Бюджетний кодекс України [1]. Відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України, бюджетом є план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюють органи державної влади, органи влади Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду. Планування, розгляд, затвердження та виконання бюджетів є складним процесом, до якого залучаються органи державної влади, фінансового контролю і особи, що здійснюють безпосереднє використання виділених бюджетних коштів. Останніми є бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими. У Бюджетному кодексі поряд із бюджетними установами також вживається поняття розпорядник бюджетних коштів – бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань і здійснення витрат бюджету. Разом з тим, до виконання функцій держави залучаються не лише спеціально створені для цього установи. В окремих випадках для виконання певних соціальних проектів або програм бюджетні кошти виділяються госпрозрахунковим установам. У

такому випадку останні набувають статусу одержувачів бюджетних коштів – суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання бюджетні кошти.

Незважаючи на статус юридичної особи-отримувача коштів, кожен із них повинен дотримуватися встановлених принципів використання бюджетних коштів. Статтею 7 Бюджетного кодексу визначено десять принципів, на яких ґрунтується бюджетна система України. Одним із них є принцип цільового використання бюджетних коштів – бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями.

Отже, необхідність виконання функцій держави зумовлює виділення коштів на чітко визначені цілі та у чітко визначеному розмірі. Дотримання лімітів та цільового призначення отриманих із бюджету коштів є принциповим для забезпечення повноцінного фінансового механізму.

Бюджетним кодексом України визначено послідовність дій із використання бюджетних коштів (ст. 46), яка передбачає документальне закріплення заходів із виконання бюджету за видатками на кожній із представлених стадій:

1) установа бюджетних асигнувань розпорядником бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;

2) затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), а також порядків використання бюджетних коштів;

3) взяття бюджетних зобов'язань;

4) отримання товарів, робіт і послуг;

5) здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;

6) використання товарів, робіт і послуг для виконання заходів бюджетних програм;

7) повернення кредитів до бюджету (щодо кредитування бюджету).

Аналіз наведених стадій дозволяє відмітити, що цільове використання бюджетних ко-

штів забезпечується кількома основними стадіями:

1) встановлення напрямів використання бюджетних коштів у кошторисній документації (стадії 1 і 2);

2) укладення договірної документації (взяття бюджетних зобов'язань);

3) використання коштів відповідно до взятих зобов'язань.

При цьому нецільове використання може бути допущене на кожній зі стадій. Зокрема, у процесі формування кошторисної документації обсяги фінансування можуть бути або завищені, або занижені. Завищення може призводити до спрямування коштів на потреби, що не є терміновими, заниження стає причиною появи небюджетних зобов'язань, хоча відповідно до потреб установи обсяги споживання певних ресурсів можуть бути цілком обґрунтовані. Загалом, аналіз результатів виконання бюджетних призначень за підсумками звітного року може виявити нецільове використання бюджетних коштів, причина цього криється у неправильному кошторисному плануванні.

Стадія укладення договірної документації (взяття бюджетних зобов'язань), зазвичай, має загальний характер і передбачає необхідність приділення особливої уваги відповідальних осіб у частині дотримання виділених лімітів на певний напрям видатків. Під час укладення такої документації доцільно дотримуватися також вимог до здійснення тендерних процедур.

Процес виконання взятих зобов'язань, відповідно до практики, що склалася в діяльності бюджетних установ, характеризується найбільшою кількістю дій, пов'язаних із нецільовим використанням бюджетних коштів. Це проявляється під час здійснення господарських операцій з використання отриманих грошових коштів, а також запасів. Останні можуть списуватися із завищеними нормами або з порушенням обсягів здійснених робіт. Виявлення різноманітних порушень здійснюють органи державного фінансового контролю, на які відповідно до положень ст. 113 Бюджетного кодексу України покладено функції контролю за: цільовим і ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих

бюджетів; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням; веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності тощо, що застосовуються в процесі виконання бюджету.

Загалом, можливі варіанти нецільового використання бюджетних коштів наведені у нормативних документах, які затверджені для окремих галузей. Наприклад, спільним Наказом Міністерства праці та соціальної політики України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Державного комітету України у справах сім'ї та молоді, Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України, Державного комітету статистики України № 119/167/96/114/175/266 від 21.07.1999 р. «Про затвердження Положення про проведення перевірок цільового використання бюджетних асигнувань, передбачених для надання населенню субсидій та адресної соціальної допомоги», Розпорядженням Кабінету міністрів України від 19.08.2009 р. № 1007-р «Про забезпечення цільового використання коштів бюджетними установами (закладами) соціально-культурної сфери». Безумовно, рекомендації мають конкретне спрямування. Разом з тим, визначені напрями перевірки доцільно екстраполювати на інші галузі з метою встановлення дотримання цільового використання бюджетних коштів.

Отже, порядок виконання бюджетів, а також рекомендації з методики контролю цільового використання визначені чинним законодавством. Однак потрібно розглянути існуючий порядок притягнення до відповідальності за порушення цільового використання бюджетних коштів.

Статтею 116 Бюджетного кодексу України порушенням бюджетного законодавства визнається порушення учасником бюджетного процесу встановлених цим Кодексом або іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про

його виконання. Тобто порушення на кожній зі стадій виконання бюджету. За порушення бюджетного законодавства до учасників бю-

джетного процесу можуть застосовуватися ряд заходів (ст. 117 Бюджетного кодексу України) (табл. 1).

Таблиця 1

Заходи за порушення бюджетного законодавства

Захід	Порядок застосування
Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою усунути порушення бюджетного законодавства	застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства. Виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів
Зупинення операцій з бюджетними коштами	застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 1–3, 10, 11, 14–29, 32–36, 38 і 40 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу України
Призупинення бюджетних асигнувань	застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 20, 22–29, 38 і 40 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу України
<i>Призупинення бюджетних асигнувань передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики</i>	
Зменшення бюджетних асигнувань	застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктом 24 (стосовно розпорядників бюджетних коштів), пунктом 29 та пунктом 38 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу України
<i>Зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України</i>	
Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету	застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 24 (щодо субвенцій і коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів) частини першої статті 116 Бюджетного кодексу України, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України
Зупинення дії рішення про місцевий бюджет	застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 7 частини першої статті 116 цього Кодексу, у порядку, встановленому статтею 122 цього Кодексу
Безспірне вилучення коштів із місцевих бюджетів	застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 28 частини першої статті 116 цього Кодексу
<i>Безспірне вилучення коштів із місцевих бюджетів передбачає стягнення органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, коштів із місцевих бюджетів до державного бюджету, в тому числі і за рахунок зменшення обсягу трансфертів (дотації вирівнювання) місцевим бюджетам на відповідну суму, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України</i>	

Вказані заходи застосовуються до юридичних осіб, на яких виявлено порушення бюджетного законодавства. У свою чергу, Бюджетним кодексом визначено, що службові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну

відповідальність згідно із законом. При цьому уточнюється, що порушення бюджетного законодавства, вчинене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності згідно з законами України його керівника чи інших відповідальних посадових осіб,

залежно від характеру вчинених ними діянь (ст. 121).

Одночасний аналіз законів України щодо відповідальності посадових осіб за здійснені господарські операції, що містять нецільове використання бюджетних коштів показав:

1) п. 8 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає, що відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи. Посадові особи підписують здебільшого документи, які містять дозвіл на витрачання грошових коштів. Із запровадженою системою попереднього та поточного казначейського контролю зловживання в цьому питанні досить рідко трапляються в бюджетній сфері. Значно частіше нецільове використання бюджетних коштів реалізується шляхом відпуску матеріальних цінностей за завищеними нормами в межах самої бюджетної установи або одержувача бюджетних коштів. Підписи посадових осіб, зазвичай, відсутні або наявні лише у вигляді візи.

Разом з цим, жодних положень про відповідальність або обов'язки головного бухгалтера як посадової особи забезпечувати цільове використання ресурсів підприємства Закон про бухгалтерський облік не містить;

2) притягнення до відповідальності за нецільове використання бюджетних коштів може здійснюватися на основі положень посадової інструкції відповідної посадової особи. В частині керівників бюджетних установ або одержувачів бюджетних коштів, то аналіз внутрішніх положень про відповідну посаду чи посадових інструкцій, залучених до матеріалів кримінальної справи при розслідуванні відповідних злочинів, показав відсутність таких обов'язків посадової особи вищого рівня. Щодо головного бухгалтера, то Постановою КМУ від 26.01.2011 р. № 59 «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» рекомендовано до завдань бухгалтерської служби включити «забезпечення дотримання бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань,

своєчасного подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, достовірного та у повному обсязі відображення операцій у бухгалтерському обліку та звітності; ... забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів».

Приведені положення призводять до того, що досить часто до відповідальності за нецільове використання бюджетних коштів притягаються саме працівники бухгалтерської служби або матеріально відповідальні особи. Керівники підприємств, установ і організацій при цьому залишаються осторонь або сплачують досить символічний адміністративний штраф або ж притягуються за іншою статтею, аніж ст. 210 Кримінального кодексу України.

Потрібно зазначити, що суб'єкт злочину передбачений ст. 210 КК України – спеціальний, ним може визнаватися лише службова особа, наділена правом розпоряджатися бюджетними коштами, зокрема відповідні службові особи підприємств, установ та організацій, фінансування яких здійснюється за рахунок бюджету (розпорядники бюджетних коштів, керівники органів державної виконавчої влади, начальники структурних підрозділів міністерств, відомств, голови міст Києва та Севастополя, обласних, районних, міських державних адміністрацій і їх заступники, сільські, селищні та міські голови, службові особи місцевих фінансових органів, керівники бюджетних установ). Саме наявність повноважень щодо розпорядження бюджетними коштами береться до уваги в ході визначення суб'єкта злочину. Нехтування цими положеннями можуть призвести до помилок у кваліфікації.

Разом з тим, було б доцільно деталізувати вказані положення і чітко вказати на необхідність забезпечення цільового використання грошових коштів. Уповноваживши на такі дії працівників облікового підрозділу, структурується відповідальність – саме ці фахівці можуть експертно оцінити відповідність цільового призначення бюджетних коштів, які використовуються. Крім того, закріплення обов'язків цільового використання грошо-

вих коштів дозволить розвинути та посилити окремі позиції Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.1995 р. [4]. Так, включення п. 2.16: «У разі виявлення невідповідності первинного документа вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку такі документи з письмовим обґрунтуванням передаються керівнику підприємства, установи. До окремого письмового рішення керівника такі документи не приймаються до виконання» спрямоване на зменшення відповідальності головного бухгалтера у разі надання керівником розпорядження, що суперечитиме чинному законодавству. Однак, як показує практика, такі внутрішні документи бухгалтер не надає, що зумовлено складною економічною ситуацією в країні і питанням ускладненого працевлаштування.

Право головного бухгалтера в письмовому порядку не погоджуватися з рішенням керівника бюджетної установи чи одержувача бюджетних коштів або попереджати про наявні порушення чинного законодавства в конкретній господарській операції з використання бюджетних коштів слід передбачити не у виключно наказі Міністерства фінансів України, які здебільшого використовують власне бухгалтери, а в постанові Кабінету міністрів України тощо. Такий кількарівневий підхід дозволить не лише розподілити відповідальність службових осіб підприємства в питаннях цільового використання коштів, але й забезпечити належну кваліфікацію по ст. 210 Кримінального кодексу України та притягнення до відповідальності саме за нецільове використання бюджетних коштів, а не за злочини, пов'язані зі зловживаннями службовими обов'язками.

Однією з важливих складових безпеки держави, яка необхідна для її стабільного розвитку, є економічна безпека. Остання є сукупністю організаційних і методичних заходів, спрямованих на забезпечення фінансової стійкості держави, раціональне витрачання таких фінансових ресурсів. При цьому визначальним фактором є встановлення відповідальності за дотримання правил використання бюджетних ресурсів. Практика кримінально-правової протидії злочинам, пов'язаним із нецільовим

використанням бюджетних коштів, вказує на необхідність перегляду існуючих положень чинного законодавства.

Зокрема, доцільним є законодавче закріплення відповідальності працівників бухгалтерського підрозділу за забезпечення цільового використання бюджетних коштів і контролю за цим процесом. Одночасно принциповим є посилення можливості облікових працівників апелювати щодо нездійснення операцій, що передбачають нецільове використання бюджетних коштів. Такі положення повинні стати обов'язковими для розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. Зокрема, необхідно законодавчо закріпити порядок реагування керівництва на письмове звернення бухгалтера щодо можливих порушень при здійсненні господарської операції. Доцільно зобов'язати керівників у письмовій формі обґрунтовувати свої рішення щодо використання бюджетних коштів у первісно закріпленій формі, яка оскаржена бухгалтером, або ж рішення про коригування порядку здійснення операції з використання бюджетних коштів або взагалі її відміни для дотримання чинного законодавства. Представлені удосконалення дозволять конкретизувати службових осіб, які відповідальні за цільове використання бюджетних коштів, що є суттєвим фактором для збереження фінансових ресурсів держави.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. – Назва з екрана.
2. Котюк І. І. Курс правознавства. Частина I: Основи теорії держави і права : навч. посіб. – 2-ге вид. допов. і випр. / І. І. Котюк, О. І. Котюк. – К. : Версія : Видавець Іван Котюк, 2008. – 234 с.
3. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс] : від 05.04.2001 р. № 2341-III зі змінами та допов. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page6>. – Назва з екрана.
4. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електро-

ний ресурс], затв. Наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. – Режим доступу:
<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>. – Назва з екрана.

5. Розслідування нецільового використання бюджетних коштів : метод. рек. / [Чернявський С. С., Василичук В. І., Вознюк А. А. та ін.]. – К. : Нац. акад. внутр. справ, 2014. – 66 с.

Н. А. Остап'юк, доктор економічних наук (Черкаський інститут банківського дела);
О. В. Процюк, кандидат юридических наук (Університет банківського дела НБУ Національної академії внутрішніх дел, г. Києв). **Уголовная ответственность за нецелевое использование бюджетных средств: проблемы идентификации субъекта.**

Аннотация. Рассмотрены проблемы определения понятия «целевое использование бюджетных средств» и вопросы определения круга лиц, обязанных нести ответственность, в том числе и уголовную, за нецелевое использование бюджетных средств.

Ключевые слова: бюджетные учреждения, целевое использование бюджетных средств, ответственность за нецелевое использование бюджетных средств.

N. A. Ostapiuk, Dc. of Econ. Sci., Professor (Cherkasy Institute of Banking). **A. V. Protsiuk**, Cand. of Law, associate Professor (The University of Banking of National Bank of Ukraine). **Criminal liability for misuse of budget funds: problem identification of subjects.**

Summary. The problems of the definition of «targeted use of public funds» and the determination of number of persons who should be held accountable, including criminal, for misuse of budget funds have been considered.

Keywords: public institutions, targeted use of public funds, accountable for misuse of budget.